



**Universidade de Brasília (UnB)**  
**Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)**  
**Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)**  
**Bacharelado em Ciências Contábeis**

Danilo Costa Vale

**TERCEIRO SETOR:**

Uma análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas do  
Distrito Federal

**Brasília – DF**

**2017**

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goes Ellery Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio França  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto  
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade  
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Noturno

Danilo Costa Vale

**TERCEIRO SETOR:**

Uma análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas do  
Distrito Federal

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)  
apresentado ao curso de graduação em Ciências  
Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília  
(UnB) como requisito para obtenção do título de  
bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais.

Orientador:  
Prof. Doutor José Antônio de França

Brasília – DF  
2017

VALE, Danilo Costa

Terceiro Setor: Uma análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas do Distrito Federal / Danilo Costa Vale – Brasília, 2017, 41. p.

Monografia (Bacharelado - Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, 2017.

Orientador: Prof. Doutor José Antônio de França

1. Terceiro Setor. 2. ITG 2002. 3. Demonstrações Contábeis. 4. *Check*

Danilo Costa Vale

**TERCEIRO SETOR:**

Uma análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas do  
Distrito Federal

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)  
apresentado ao curso de graduação em Ciências  
Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília  
(UnB) como requisito para obtenção do título de  
bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais.

Orientador: Prof. Doutor José Antônio de França

Brasília, \_\_\_\_ de Novembro de 2017.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Doutor José Antônio de França  
Professor - Orientador

---

Prof. Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto  
Professor - Examinador

Dedico este trabalho a Deus, por ter me capacitado a realizá-lo e por ter me dado força necessária para concluí-lo. Aos meus pais e aos meus irmãos, que sempre me apoiaram, me incentivaram e não mediram esforços para que este sonho se concretizasse.

## RESUMO

O terceiro setor, composto por entidades de interesse social, exerce um papel fundamental na sociedade brasileira, que vem ganhando destaque no cenário social e econômico. A principal característica dessas entidades é que elas não têm como objetivo o lucro econômico, mas visam ao interesse social, fornecendo serviços gratuitos em diversas áreas de que a sociedade necessita. Para conseguir desenvolver suas atividades, elas precisam de recursos financeiros que, por muitas vezes, vêm de doações ou subvenções governamentais, senão ambas. Com isso, essas entidades ficam responsáveis em prestar contas de suas atividades e de como estão aplicando esses recursos para os órgãos fiscalizadores e para sociedade. Diante disso, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a ITG 2002 – Entidades Sem Finalidade de Lucro – com objetivo de padronizar as demonstrações contábeis dessas organizações, especificando procedimentos técnicos para as entidades do terceiro setor. Portanto, buscou verificar se as fundações de uma natureza jurídica privada do Distrito Federal estão em conformidade com o ITG 2002. Sendo assim, foi utilizado check list contendo 18 itens referentes a essa norma, e a partir dela buscou analisar o conjunto de 30 demonstrações contábeis e notas explicativas da prestação de contas ao MPDFT do ano de 2016. Os resultados revelam que pelo menos 50% das fundações atendem a 12 itens do check list, revela também que, quase em sua totalidade, apresentaram todas as demonstrações contábeis exigidas pela norma, com exceção de uma fundação que apresentou apenas BP e DRP. Apesar disso, menos de 50% atendem à recomendação técnica da norma contábil em relação ao conteúdo dos 6 itens restantes. Em vista disso, é necessário encorajar as fundações privadas a aderir essa recomendação técnica, visando à padronização das demonstrações contábeis, o que contribuirá para a transparência dessas entidades.

**Palavras-chaves:** Terceiro Setor, ITG 2002, *Check List*, Demonstrações Contábeis.

## **ABSTRACT**

The third sector, composed of entities of social interest, plays a key role in Brazilian society, which has been gaining attention in the social and economic environment. The main feature of these entities is that they do not aim to economic profit, but are aimed at social interest, providing free services in various areas of the society needs. To be able to develop their activities, they need financial resources that, for often come from government donations or subsidies, if not both. Thus, these entities are responsible on account of their activities and how they are using these resources for the regulatory agencies and to society. Therefore, the Federal Accounting Council established the ITG 2002 - No Profit Entities Purpose - in order to standardize the financial statements of these organizations, specifying technical procedures for third sector entities. Therefore sought to verify if the foundations of a private legal nature of the Federal District are in accordance with ITG 2002. Therefore, it was used checklist containing 18 items relating to this standard, and from it sought to analyze the set of financial statements 30 and notes of accountability to MPDFT the year 2016. the results show that at least 50% of the foundations meet the 12 items of the checklist, also reveals that almost in its entirety, showed all financial statements required by the standard, except for a foundation that showed only Balance Sheet and Income Statement Period. Nevertheless, less than 50% meet the technical recommendation of the accounting standard regarding the content of the six remaining items. In view of this, it is necessary to encourage private foundations to join this technical recommendations aimed at standardizing the financial statements, which will contribute to the transparency of these entities.

**Keywords:** Third Sector, ITG 2002 Check List, Financial Statements



## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	11
2.1 Contexto Histórico do Terceiro Setor no Brasil .....	11
2.2 Conceitos, Características e Peculiaridades do Terceiro Setor.....	12
2.3 Fundações. ....	16
2.4 Associações .....	17
2.5 ITG 2002 (R1) – Entidade Sem Finalidade de Lucros .....	19
3. METODOLOGIA.....	21
3.1 Classificações da Pesquisa.....	21
3.2 Seleção da Amostra .....	22
3.3 Coleta de Dados.....	22
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	25
4.1. Dados da Pesquisa .....	25
4.2. Estatística Descritiva .....	26
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	37
REFERENCIAS .....	39

## 1 INTRODUÇÃO

O terceiro setor está presente no Brasil muito antes de adotar essa denominação. Para melhor compreensão, é necessário separar os momentos marcantes da evolução histórica desse setor. Para isso, Carvalho (2006) destacou quatro momentos importantes, sendo primeiro marcado pelo assistencialismo da igreja católica, que praticava atos de caridades aos mais necessitados nos hospitais de Santa Casa, esse período foi desde o Brasil colônia até século XX.

O segundo momento caracteriza-se pela colaboração do terceiro setor com o Estado na formulação e na implementação de políticas públicas no governo de Getúlio Vargas. Já no terceiro momento, surgem as Organizações Não Governamentais (ONGs), período em que ocorre forte mobilização social durante regime militar para discutir problemas no aspecto social. Por fim, o ultimo momento é marcado pelo fim da ditadura militar e, em virtude disso, a redemocratização, em que as entidades sem finalidade lucrativa dão maior atenção em assuntos sobre a cidadania e direitos fundamentais.

A partir dessa evolução histórica é perceptível o papel que o terceiro setor exerce na sociedade brasileiro, atuando em diversas áreas como saúde, educação, política, entre outras. Para Souza (2016), esse setor tem um papel de grande valor para sociedade, pois ele auxilia o Estado na promoção do bem-estar social e na qualidade de vida da sociedade.

Devido à dificuldade do Estado em atender a demanda da sociedade, as Entidades Sem Finalidade de Lucros (ESFL) colaboram com o governo na complementação de políticas públicas, por meio de serviços prestados à sociedade.

De acordo com estudo realizado pelo Instituto Nacional de Geografia e Estatística (IBGE) sobre as fundações privadas e associações sem fins lucrativos, existiam aproximadamente 290,7 mil dessas entidades no Brasil, em 2010. Representando 5,2% do total de 5,6 milhões de entidades públicas e privadas que compunham o Cadastro Central de Empresas (CEMPRE) do IBGE (FASFIL, 2010).

As organizações sem finalidade de lucro, de acordo com o Código Civil brasileiro (CCB/2002), são constituídas como pessoas jurídicas de direito privado sob a forma de associações, de fundações ou de organizações religiosas.

O terceiro setor é composto pelo conjunto de organizações ou instituição sem finalidade de lucro que detêm autonomia e independência administrativa, cujo objetivo principal é atuar voluntariamente em parceria com a sociedade para alcançar o aperfeiçoamento desse setor (PAES, 2006).

Para compreender o significado do terceiro setor é necessário, antes de tudo, fazer menção do conceito do primeiro e segundo setor. Este tem como principal característica a obtenção de lucro, que é obtido com as operações realizadas com suas atividades, e, posteriormente, distribui-los entre os sócios. Aquele representa o Estado cuja natureza jurídica é de direito público, que tem entre suas várias finalidades atender à demanda da sociedade. Para isso, ele arrecada recursos provenientes de tributos e os destina na infraestrutura, no bem-estar da sociedade e em outras funções pertinentes ao Estado.

Em vista disso, a definição do terceiro setor torna-se mais clara, pois ele apresenta características desses dois setores da economia. De acordo com Fernandes (1994), o terceiro setor é definido como “não-governamental” e “não-lucrativo”, portanto, essas organizações sem finalidade lucrativa produzem bens e serviços de interesse social, mas não fazem parte da estrutura do Estado, são entidades de natureza jurídica privada, que não visam ao lucro econômico.

Para atender a demanda da sociedade pelos bens e serviços ofertados pelo terceiro setor, este necessita de recursos para executar seus projetos solidários. De acordo com Silva (2010), as fontes desses recursos podem ser através de doações de organizações internacionais, organizações nacionais, empresas, recursos próprios, governo, igreja, indivíduos. Jacques et al (2014) complementa que as principais fontes desses recursos têm origem de pessoas jurídicas, pessoas físicas, governo e recursos provenientes de atividades próprias.

Os doadores e financiadores tem interesse em saber como estão sendo aplicadas as doações feitas por eles e as entidades não governamentais reconhecem a necessidade de captar recursos financeiros para financiar seus objetivos. Portanto para conseguir captar esses recursos, as organizações do terceiro setor acreditam que divulgação e evidênciação das demonstrações contábeis, assim como dos relatórios financeiros servem para demonstrar sua transparência diante da sociedade.

Devido essas entidades auxiliarem o governo a prestar serviços à sociedade, elas recebem benefícios fiscais como retribuição dessa ação. Nesse sentido, a Constituição Federal brasileira (CF) de 1988 (art. 150, VI, c) e o Código Tributário Nacional (CTN) de 1966 (Art. 9, IV, c) estabelecem benefícios fiscais como isenção ou imunidade tributária para algumas entidades do Terceiro Setor que cumprirem determinados requisitos (SOUZA, 2016). Em vista disso, elas devem prestar contas anualmente aos Ministérios Públicos Estaduais (MPE) sobre as demonstrações contábeis, as atividades que elas se comprometeram a desenvolver e os recursos oriundos de subvenções governamentais.

As demonstrações contábeis reúnem um conjunto de informações que são utilizadas na prestação de contas de uma entidade, pois elas devem obedecer a princípios e normas contábeis vigentes que retratam a realidade financeira da entidade fidedignamente.

Para facilitar a prestação de contas, foi elaborada a Interpretação Técnica Geral (ITG 2002), que é aplicada para as entidades sem finalidade lucrativa, pois estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas.

Portanto, a contabilidade fornece ferramentas valiosas para os usuários que a utilizam para tomada de decisão, como governo, administradores e sociedade. Entre as ferramentas disponíveis para os usuários internos ou externos, temos o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Período (DRP), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), as Demonstrações dos Fluxos de Caixa (DFC), balancete e as Notas explicativas (NE).

Nesse aspecto, as demonstrações contábeis têm relevante importância aos usuários internos e externos que a utilizam para tomadas de decisões e elas servem como meio de transparência na prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e à sociedade.

Diante do exposto, esta pesquisa visa a responder a seguinte questão: “as fundações de natureza jurídica privada, no Distrito Federal, estão em conformidade com ITG 2002”? A pesquisa teve como objetivo analisar as demonstrações contábeis e notas explicativas das fundações privadas do Distrito Federal que prestaram contas ao Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT) em 2016 para verificar se estão de acordo com a ITG 2002.

Na metodologia, será utilizado *check list* elaborado por Jorge, Souza e Dalfior (2015) contendo 18 itens de maior relevância cujas respostas estão classificadas em quatro categorias: Item Atendido (IA), Item Não Atendido (IN), Item Inaplicável (II) e Dados Insuficientes (DI). Por meio da estatística descritiva, foi analisada a frequência relativa dos dados obtidos para obter os resultados.

Esta pesquisa justifica-se pelo fato de as entidades do terceiro setor ter um papel essencial na sociedade, dessa maneira, elas precisam demonstrar-se idôneas perante a sociedade e órgãos fiscalizadores. Para isso, a ITG 2002 traz recomendações técnicas quanto ao reconhecimento, divulgação e evidenciação, que visa a padronização contábil. Logo, esta pesquisa irá contribuir com o avanço de novas investigações a respeito da temática, bem como conhecer e coletar informações sobre aderência às normas aplicáveis às entidades sem finalidade lucrativa contribuindo para padronização da informação contábil para o usuário.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, serão abordados assuntos relacionados com o tema, onde ficou dividido em cinco seções: contexto histórico; conceitos, características e peculiaridades do terceiro setor; fundações; associações; e ITG 2002 (R1) – entidade sem finalidade de lucros.

### 2.1 Contexto Histórico do Terceiro Setor no Brasil

A evolução histórica no Brasil é marcada por quatro momentos importantes para o terceiro setor. De acordo com Carvalho (2006), que, no primeiro momento, a Igreja Católica era a principal responsável por realizar ações de cunho assistencial à saúde e à educação, na forma de asilos, orfanatos, Santas Casas de Misericórdias e colégios católicos. Silva (2010) afirma que as primeiras organizações da sociedade civil foram as Santas Casas de Misericórdias, que atuaram durante o século XVI e ainda encontram-se atuantes. Nesse sentido, nas palavras de Cabral (apud SILVA 2010):

Atuação Direta do Estado na área social era mínima e o atendimento às camadas carentes da população apoiava-se em um modelo importado pelas Santas Casas De Misericórdias portuguesas, de iniciativas caritativas cristãs, que tratavam a questão social como resolução da sociedade, mediante a criação de asilos, educandários e corporações profissionais. [...] Nesta origem, está a primeira Santa Casa de Misericórdia fundada em Santos por Brás Cubas, em 1543[..]

No segundo momento, início do século XX, Carvalho (2006) e Silva (2010) afirmam que houve uma forte intensificação da participação do Estado nas questões sociais, durante o governo de Getúlio Vargas. No qual o Estado brasileiro, com a Constituição de 1934, assumiu um modelo de Estado Social, que assume o papel de formulador e, com a participação das organizações sem fins lucrativos, implementaram as políticas públicas.

Essa colaboração ocorreu por meio da promulgação da Lei nº 91/1935 a qual declara a utilidade pública àquelas entidades. Em 1938, é criado o Conselho Nacional de Serviço Social, que garantiu o direito às entidades nela registrada de receber subsídios governamentais (CARVALHO, 2006; SILVA, 2010).

O título de utilidade pública não oferecia nenhum benefício econômico até aquele momento, contudo com a criação da Lei nº 3.577/1959, que permitiu às entidades com aquele título de obterem o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. A partir de então, elas ficaram isentas de contribuição patronal previdenciária (SILVA, 2010).

O terceiro momento da evolução histórica no Brasil é caracterizado por uma intensa mobilização da sociedade, durante a vigência do regime militar, onde as entidades não governamentais lutam pela defesa dos direitos políticos e humanos, sendo, portanto, porta-

vozes dos problemas da sociedade (CARVALHO, 2006; SILVA, 2010). Essas organizações, surgidas nesse contexto, desempenharam uma responsabilidade imprescindível para o rumo da sociedade brasileira e na consolidação do Terceiro Setor (SILVA, 2010).

O ultimo momento ocorreu com fim da ditadura militar no Brasil, concretizando, então, a redemocratização do país, durante a década de 1980, e o declínio do modelo intervencionista, nos anos 1990. Nisso, as entidades sem fins lucrativos concentram seus esforços quanto às questões de cidadania e de direitos fundamentais.

A partir desse período, o terceiro setor passou a ter maior articulação, abrangência e relevância social diante da falta de eficiência do Estado, dando destaque no aspecto da assistência social. Atualmente, o Estado ou os agentes econômicos não se interessarem ou demonstram-se incapazes de atender as demandas de diversos níveis da sociedade, logo o terceiro setor tem o objetivo de supri-las (GRAZZIOLI ET AL, 2017).

Importante lembrar que a participação da religião no terceiro setor está presente desde origem dela, fornecendo atendimento às demandas sociais. No qual Silva (2010) diz que nas bases do terceiro setor estão os princípios da filantropia e da caridade religiosa. Nas palavras de Grazzioli et al (2017): “ Inegável, portanto, a influência da religião na trajetória do desenvolvimento do terceiro setor no Brasil, especialmente devida à grande participação pioneira da Igreja Católica, por meio das santas casas de misericórdia.

## **2.2 Conceitos, Características e Peculiaridades do Terceiro Setor**

Para compreender a conceituação do terceiro setor é necessário primeiramente entender o conceito de primeiro e segundo setor e distinguir o momento histórico que eles estavam inseridos.

A organização sociopolítica se concentrava em dois setores da economia até década de 1970, no primeiro setor, representado pelo Estado – Administração pública direta e indireta – e no segundo setor, iniciativa privada, caracterizando pelo mercado de produção de bens e de prestação de serviços com objetivo de obter o lucro (GRAZZIOLI et al, 2017).

Nesse contexto, na década de 1970, o termo “terceiro setor” ou “third sector”, na língua inglesa, que tem origem americana, foi utilizado pela primeira vez por estudiosos nos Estados Unidos da América do Norte (EUA) para denominar as organizações de cunho privado, porém sem finalidade lucrativa (GRAZZIOLI et al, 2017).

Para Oliveira (2009), o Estado está situado no primeiro setor, que por meio de seus órgãos (Administração direta) e entidades (Administração indireta) executam uma gama de atividades na área política, administrativa, econômica e financeira. Já o segundo setor está

composto por empresas privadas, as quais exercem atividade com intuito de obter lucros que serão distribuídos entre os sócios.

Grazzioli et al (2017) ressaltam conceitualmente a formação do terceiro setor por entidades de naturezas “privadas” que não tem como finalidade de gerar lucro para os associados ou administradores e existe um dever de realizar objetivos sociais, exclusivos da esfera pública. Nesse sentido, segundo Fernandes (1994), o conceito do terceiro setor denota um grupo de organizações de iniciativas privadas que almejam à produção de bens e serviços públicos, por isto, não geram lucros e respondem as necessidades coletivas.

Além do Estado e do mercado, para Fernandes (1994), existe o terceiro personagem representado pela organização “não-governamental” e não-lucrativo” que, apesar disso, são organizados, independentes e mobilizam a dimensão voluntária do comportamento das pessoas.

Para melhor compreensão da definição do terceiro setor, em sentido mais amplo, o qual trará uma perspectiva qualitativa sobre o tema, Paes (2006) afirma que esse setor é “um conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresenta como função e objetivo principal atuar voluntariamente na sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento” (GRAZZIOLI ET AL, 2017).

Nesse sentido, é possível afirmar que o terceiro setor é o conjunto de organizações, que, apesar de fornecerem bens e serviços para a sociedade, não fazem parte da estrutura administrativa do Estado, mas, sim, da estrutura de organização privada cujo objetivo principal não é auferir lucro, pelo contrário, ele tem como finalidade de buscar o interesse social visando ao bem-estar da comunidade.

Portanto, Voese e Reptczuk (2011, pag. 3) afirmam que o terceiro setor “é um impulsionador de iniciativas que visam ao desenvolvimento social e ocupa uma posição intermediária entre o Estado e as empresas privadas”.

Exposta essa característica híbrida do terceiro setor, é comum pensar que tais entidades não podem ter resultados positivos, gerando, portanto, um engano sobre essa afirmação. Pois há um equívoco em impossibilitar que essas organizações possam obter recursos financeiros por meio de suas atividades (GRAZZIOLI ET AL, 2017).

Nessa linha de pensamento, Souza (2016) afirma que organizações sem fins lucrativos podem auferir resultados positivo, ainda que seu objetivo não seja o lucro. Contudo, esse superávit auferido com suas atividades deve ser empregado totalmente na sua manutenção.

Esses recursos econômicos auferidos por meio de suas atividades servem para suprir as demandas exigidas pelas sociedades, devido à ineficiência do estado em atendê-las. Logo para realizar um serviço de qualidade é necessário o constante aprimoramento de seu operacional, bem como a qualificação e profissionalização dos gestores e das atividades na finalidade de obter resultado superavitário (GRAZZIOLI ET AL, 2017).

Além de obter recursos oriundos de própria atividade, o terceiro setor pode obter recurso de outras formas, por exemplo, de acordo com silva (2010), a fonte desse financiamento pode ser por meio de doações de organizações internacionais, organizações nacionais, empresas, recursos próprios, governo, igrejas e pessoas físicas. Para Jacques et al (2014) as principais fontes desses recursos podem ser de pessoas jurídicas, pessoas físicas, governos e recursos auferidos por receitas próprias.

Esses recursos são de extrema importância para o terceiro setor, pois, por meio deles, é possível alcançar seus objetivos sociais, filantrópicos, culturais, recreativos, religiosos e artísticos. Sendo assim, Olak e Nascimento (2010) apud (Souza 2016) afirmam que para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais, que são voltadas às mudanças sociais, é imprescindível ter o lucro como um meio de sustento. Afirmam, também, que “seu patrimônio pertence à sociedade como um todo ou parte dela, não cabendo aos seus integrantes quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo; as contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômico e materiais dessas organizações”.

Esse setor “é composto pelas organizações de sociedade civil, entidades de interesse social, sem fins lucrativos, como associações, fundações e ONGs, cujo objetivo é, com ajuda dos outros dois setores, promover e executar ações voltadas ao desenvolvimento econômico e social ( JACQUES ET AL 2014)”.

Para Grazzioli et al (2017), num sentido mais amplo, o terceiro setor é composto por entidades privadas que colaboram com o Estado por meio de atividades de interesse social, tendo como meta a atender as demandas da sociedade, que não tem como finalidade o lucro.

Esse conjunto de instituições sem finalidade lucrativa no Brasil, de acordo FASFIL 2010, um estudo realizado pelo Instituto Nacional de Geografia e Estatística (IBGE), perfaz um montante de 556,8 mil entidades. Que, entre elas, existem 290,7 mil fundações privadas e associações sem fins lucrativos, que representa uma parcela significativa de 5,2% do total de 5,6 milhões de entidades públicas, privadas, lucrativas e não lucrativas, as quais estão registradas no Cadastro Nacional de Empresas (CEMPRE) do IBGE. Distribuídas em todo o território nacional conforme a tabela 1 a seguir.



Tabela 1- Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos, segundo as grandes regiões brasileiras – 2010

FUNDAÇÕES PRIVADAS E ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS		
Grandes Regiões	Total de Unidades	Percentual (%)
Brasil	290.692	100
Norte	14.128	4,9
Nordeste	66.529	22,9
Sudeste	128.619	44,2
Sul	62.633	21,5
Centro-Oeste	18.783	6,5

Fonte: Adaptada do IBGE, Diretoria de pesquisa, Cadastro Central de Empresas 2010; e Censo Demográfico 2010.

Apesar de o centro-oeste ter a segunda menor concentração de fundações privadas e associações sem fins lucrativos (6,5%) não diminui a importância dela dentro da sociedade. Entre as 18.783 entidades do centro oeste, 4.371 estão no Distrito Federal, as quais representam 23,27% das FASFIL existentes nessa região. Conforme a tabela 2 abaixo.

Tabela 2- Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos do Centro-Oeste – 2010

FUNDAÇÕES PRIVADAS E ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS		
Região Centro-Oeste	Total de Unidades	Percentual (%)
Mato Grosso do Sul	3.733	19,87
Mato Grosso	4.070	21,67
Goiás	6.609	35,19
Distrito Federal	4.371	23,27
Total	18.783	100

Fonte: Adaptada do IBGE, Diretoria de pesquisa, Cadastro Central de Empresas 2010; e Censo Demográfico 2010.

Nesse mesmo estudo, é possível identificar as atividades desenvolvidas por essas fundações privadas e associações sem fins lucrativos, FASFIL. As atividades são classificadas em dez categorias para facilitar o estudo dessa pesquisa, conforme a tabela 3 abaixo.

Tabela 3 - Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos, total e participação percentual, segundo a classificação das entidades sem fins lucrativos Brasil –2010.

FUNDAÇÕES PRIVADAS E ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS		
Classificação das Entidades	Total de Unidades	Percentual (%)
Habitação	292	0,10
Saúde	6.029	2,07
Cultura e Recreação	36.921	12,70
Educação e Pesquisa	17.664	6,08
Assistência social	30.414	10,46
Religião	82.853	28,50
Associações patronais e profissionais	44.939	15,46
Meio ambiente e proteção animal	2.242	0,77
Desenvolvimento e defesa de direito	42.463	14,61
Outras instituições privadas sem fins lucrativos	26.875	9,25
Total	290.692	100

Fonte: Adaptada do IBGE, Diretoria de pesquisa, Cadastro Central de Empresas 2010; e Censo Demográfico 2010.

A partir da tabela 3 percebe-se que existem dois grupos de entidades em destaque, as religiosas, que representa 28,5% do total das FASFIL, e as voltadas para defesa de direito e interesses dos cidadãos, representando 30,1% do total dessas entidades.

Em síntese, para Grazzioli et al (2017), o terceiro setor, o qual tem em sua composição as entidades de interesse social, aborda as seguintes características básicas:

1. Promoção de ações voltadas para o bem-estar social comum da coletividade;
2. Manutenção de finalidades ideais não lucrativas, o que não se confunde com objetivos não econômicos;
3. Adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associações ou fundações);
4. Atividades financiadas por subvenções do primeiro setor (governamental) e doações do segundo setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
5. Aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina; e
6. Cumprimento de requisitos específicos e por renúncia fiscal do Estado.

### 2.3 Fundações

As fundações são entidades que pertencem ao terceiro setor, de acordo com Grazzioli et al (2017, p 43.), “é um acervo de bens que recebe da lei capacidade jurídica para realizar as finalidades pretendidas por seus instituidores, em atenção aos seus estatutos”.

Outro conceito acerca das fundações, segundo Paes (2006) que elas são pessoas jurídicas de direito privado, que são criadas mediante testamento ou escritura pública, com utilização de recursos próprios e destinados com fins específicos designados por seu instituidor, sendo este, pessoa física ou jurídica.

Quanto a sua natureza jurídica, é sabido que elas pertencem ao direito privado, entretanto o Estado pode criar e instituir uma fundação, sendo ela de direito público, ou de direito privado, as quais têm como finalidade oferecer para a população serviços considerados úteis e imprescindíveis ao bem-estar e ao desenvolvimento da sociedade (GRAZZIOLI et al, 2017). As fundações classificam nos seguintes tipos:

1. Fundações instituídas e/ou mantidas pelo poder público:
  - 1.1. Com personalidade jurídica de direito privado;
  - 1.2. Com personalidade jurídica de direito público – Fundações Autárquicas;
2. Fundações de direito privado:
  - 2.1. Instituídas por pessoas físicas e/ou jurídicas;
  - 2.2. Instituídas por empresas;
  - 2.3. Instituídas por partido político;
  - 2.4. De apoio a instituições de ensino superior;
  - 2.5. De previdência privada ou complementar;
  - 2.6. Comunitárias (GRAZZIOLI et al; 2017).

No Código Civil Brasileiro, Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002, as fundações são tipificadas como pessoas jurídicas de direito privado, de acordo com Artigo 44. Os artigos 62

a 69 tratam sobre regras específicas para essa entidade quanto aos aspectos de sua criação, instituição, sua finalidade e sua extinção. O CCB no seu artigo 62 diz:

Art. 62 Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por meio de escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único: A fundação somente poderá constituir-se para fins de:

I – assistência social;

II – cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III – educação;

IV – saúde;

V – segurança alimentar e nutricional;

VI – defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII – pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos científicos;

VIII – promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos;

IX – atividades religiosas; (BRASIL, 2002)

As fundações desempenham um papel fundamental perante a sociedade, que, por muitas vezes, o Estado tem responsabilidade em fornecer determinados serviços para a sociedade, contudo, não consegue suprir a demanda da sociedade. Diante disso, as fundações colaboram com o governo no desempenho desse papel, em vista disso receberá benefícios como incentivos, com isso, surge necessidade do Estado em fiscalizar essas entidades.

O CCB (2002), em seu artigo 66, impõe aos Ministérios Públicos Estaduais (MPE) velarem pelas atividades das fundações privadas. Caso essas entidades funcionem no Distrito Federal, caberá o encargo ao Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT). Para Souza (2016), a atuação dessas entidades fiscalizadoras torna-se indispensável perante as fundações por meio das seguintes atividades:

[...] aprovação e alteração de minutas de escrituras; elaboração de estatuto, no prazo de 180 dias, quando este não for elaborado por seu instituidor; fiscalização do registro da escritura de fundações e de bens dotados para sua instituição; fiscalização periódica dos documentos jurídicos, financeiros e contábeis; emitir parecer após análise dos relatórios contábeis e financeiros; sempre que necessário, solicitar documentos e informações da fundação; promoção da extinção da fundação, quando sua existência se torne impossível ou ilícita a sua finalidade; comunicação à minoria vencida, em caso de mudança no estatuto não aprovado por unanimidade.

## 2.4 Associações

De acordo com o CCB (2002), define associações como a união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, que, entre os associados, não há direitos e obrigações recíprocas.

Para Graziolli et al ( 2017, p. 21), Associação pode ser conceituada pela união de um determinado número de pessoas, que colocam serviços, atividades e conhecimentos em virtude de um mesmo objetivo cuja consecução desse fim não tenha intuito lucrativo. “A

finalidade poderá ser: a) Altruísta (associação beneficente); b) egoísta (associação literária, esportiva, ou recreativa); e c) econômica não lucrativa (associação de socorro mútuo).”

Para constituir uma associação, os associados, por meio de uma assembleia, deliberará sobre o estatuto, o qual conterà de acordo com Art. 54 do CCB (2002):

- I – a denominação, os fins e a sede da associação;
  - II – os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
  - III – os direitos e deveres dos associados;
  - IV – as fontes dos recursos para a sua manutenção;
  - V – o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;
  - VI – as condições para alteração das disposições estatutárias e para dissolução;
  - VII – a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.
- (BRASIL, 2002)

De acordo com a Constituição Federal de 1988, nos incisos XVII a XXI do Art. 5º, estabelece os meios para o exercício desse direito coletivo de suma importância. O inciso XVII diz que “é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada de caráter paramilitar”. No inciso adiante diz que “a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independe de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento”.

Nesse sentido, apesar das associações serem constituídas com diversas finalidades, elas apresentam aspectos comuns, de acordo com o quadro 1 a seguir:

Quadro 1: Resumos dos Aspectos das Associações

Reunião de duas ou mais pessoas para a realização de objetivos comuns;
Seu patrimônio é constituído pela contribuição dos associados, por doações, subvenções etc;
Seus fins podem ser alterados pelos associados;
Os seus associados deliberam livremente;
São entidades de direito privado e não público

Fonte: Adaptada de Cardoso, Carneiro e Rodrigues (2014) apud (SOUZA, 2016 p. 24).

Entretanto, o direito de associação não é absoluto, pois, em certos casos, algumas atividades estão conectadas a interesses de ordem coletiva, a qual o Estado precisa submeter uma vigilância maior. Essa exceção tendo a exigência de autorização de caráter excepcional, facultada para apenas alguns tipos de atividades expressamente mencionadas em lei (GRAZIOLLI ET AL, 2017, P. 23).

Nesse sentido, existem determinados tipos de associações que exigem, além da vontade de seus membros, a autorização estatal, conforme Art. 1.123, parágrafo único, do CCB (2002), compete ao Poder Executivo Federal. Por exemplo, os sindicatos, as sociedades de cooperativas, as sociedades de seguros, entre outras. Sendo assim, para as associações adquirirem personalidade jurídica, em certos casos, é imprescindível que o ato de inscrição de

atos constitutivos de uma associação deverá ser precedido de uma concessão estatal (GRAZIOOLI ET AL, 2017).

## **2.5 ITG 2002 (R1) – Entidade Sem Finalidade de Lucros**

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público, que tem a principal finalidade, dentre outras, a de orientar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, além de regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar normas brasileiras de contabilidade de natureza técnica e profissional.

Diante dessas competências, em destaque, a normatização das regras contábeis, o CFC publicou a resolução CFC nº 1.409/2012, que aprova a Interpretação ITG 2002, em 02 de setembro de 2012, alterada pela Interpretação ITG 2002 (R1), de 21 de agosto de 2015, que estabelece os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas para as entidades do terceiro setor ou entidade sem finalidade lucrativa, dessa forma, contribuindo para a padronização e melhoria da qualidade da informação contábil.

Quanto à estrutura das demonstrações contábeis de entidades sem finalidade lucrativa, tais como Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas devem ser elaborados de acordo com a ITG 2002 (R1). Na mesma norma, estabelece que, no balanço patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social e, nas outras demonstrações contábeis, as palavras lucro ou prejuízo deve ser substituída por superávit ou déficit do período.

Outro ponto importante, na estrutura da Demonstração do Resultado do Período, é que as informações de gratuidades e serviços voluntários obtidos devem ser destacadas e divulgadas em notas explicativas.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), diz que “as notas explicativas contêm informação adicional em relação à apresentação nas demonstrações contábeis”, nesse sentido, nas palavras de Iudícibus (2010), as notas explicativas faz parte do conjunto das demonstrações contábeis, a qual tem como objetivo fornecer aos usuários informações complementares a cerca das demonstrações contábeis, principalmente aos

usuários externos, contribuindo, portanto, na melhor compreensão dos resultados e da situação financeira das entidades.

Em vista disso, o item 27 da ITG 2002 (R1) estabelece que as notas explicativas de conter, pelo menos, as seguintes informações:

27. As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- (a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
- (b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
- (c) a renúncia fiscal relacionada com a atividade deve ser evidenciada nas demonstrações contábeis como se a obrigação devida fosse;
- (d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- (e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;
- (f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
- (g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- (h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;
- (i) informações sobre os seguros contratados;
- (j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- (k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;
- (l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;
- (m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;
- (n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.

Para Souza (2016), essa instrução técnica, ITG 2002 (R1), tem como finalidade conduzir as entidades do terceiro setor em seus registros contábeis, tornando essas entidades transparentes mediante a divulgação de suas demonstrações contábeis.

Logo, essa norma trará melhoria na informação contábil, a qual irá fornecer informações úteis e essenciais aos tomadores de decisão. Contribuindo para o avanço da contabilidade do terceiro setor.

### **3 METODOLOGIA**

A Pesquisa tem como objetivo fornecer respostas aos problemas que são propostos, nesse sentido, pode-se definir pesquisa como conjunto de procedimento racional e sistemático que visa a esse objetivo (GIL, 2002).

Para tanto, a pesquisa é desenvolvida no decorrer de um processo que passa por inúmeras fases, conforme Gil (2002), “vai desde a adequada formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados”.

#### **3.1 Classificações da Pesquisa**

Há inúmeras formas de classificar as pesquisas, do ponto de vista de Silva e Menezes (2001), classificam-nas quanto à sua natureza, à abordagem do problema, aos seus objetivos e aos procedimentos técnicos.

A respeito de sua natureza, no presente estudo, caracteriza-se como pesquisa aplicada, pois tem como finalidade criar conhecimentos para aplicação prática voltada a responder problemas específicos. Neste caso, seria análise das entidades do terceiro setor se estão de acordo com a norma aplicada para esse setor (SILVA e MENEZES, 2001).

Para Gil (2002, p. 43), é comum usar a classificação da pesquisa com base em seus objetivos gerais, que podem ser exploratórios, descritivos e explicativos. Sendo assim, a pesquisa descritiva foi utilizada neste trabalho, visto que o principal objetivo dela é descrever a característica de determinada amostra – Fundações Privadas – ou fenômeno ou, então, estabelecer relações entre variáveis, neste caso, a norma aplicada às entidades sem fins lucrativos e as demonstrações contábeis.

De acordo com Godoy (1995), algumas características básicas determinam os estudos classificados como qualitativos, em que o pesquisador vai a campo captar o fenômeno em estudo e, posteriormente, analisá-lo numa perspectiva integrada, neste caso, os dados foram coletados e, em seguida, extraídos das demonstrações contábeis, e analisados a fim de entender a dinâmica do fenômeno, com objetivo de verificar a sua adequação com a norma vigente.

Acerca dos procedimentos técnicos, a pesquisa foi classificada como bibliográfica, pois tem como intuito de verificar e conhecer melhor o terceiro setor bem como a norma aplicada a este, por meio de materiais já elaborados sobre esse setor. Além dessa classificação, Godoy (1995, p. 2) afirma que a abordagem qualitativa pode ser realizada por meio de três procedimentos técnicos: a pesquisa documental, o estudo de caso e a etnografia.

Portanto, o presente estudo pode ser classificado também como pesquisa documental, pois, de acordo com Gil (2002, p. 45) ela é semelhante à pesquisa bibliográfica, no entanto, a principal diferença entre elas está na natureza das fontes, logo, a pesquisa bibliográfica utiliza basicamente as contribuições de diversos autores sobre algum assunto, já a pesquisa documental tem como fonte materiais que não receberam tratamento analítico.

Nesta categoria, estão incluídos “os documentos conservados em arquivos de órgãos públicos e instituições privadas, tais como as associações científicas, igrejas, sindicatos, partidos políticos. Documentos como cartas pessoais, diários, fotografias, gravações, memorandos, regulamentos, ofícios boletins etc” (GIL, 2002).

Em vista disso, buscou verificar se as fundações privadas estão seguindo a instrução técnica ITG 2002 (R1), por meio da análise das demonstrações contábeis, tais como o Balanço Patrimonial, as Demonstrações do Resultado do Período, as Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido, as Demonstrações dos Fluxos de Caixa, balancete e as Notas Explicativas, do ano de 2016.

### **3.2 Seleção da Amostra**

População é o conjunto total de indivíduos que possuem as mesmas características definidos para um determinado estudo. Já a amostra é uma porção da população em que será selecionada por meio de uma regra (SILVA e MENEZES, 2001, p. 32).

A pesquisa contou com uma população ou universo de 86 fundações privadas, no Distrito Federal, de acordo com o levantamento realizado pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT). Não foi possível coletar todos os documentos, devido à dificuldade em acessá-los na sua totalidade, portanto surgindo a necessidade de selecionar uma amostra.

A amostra contou com 30 fundações de direito privado, como critério para seleção da amostra: foram coletadas as demonstrações contábeis e notas explicativas de 2016 cujos processos de tomada de prestação de contas estavam em tramitação no Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT).

### **3.3 Coleta de Dados**

Pelo fato de as fundações privadas do Distrito Federal estarem obrigadas a prestarem contas ao MPDFT, foi solicitado a este o acesso às demonstrações contábeis de 2016 mediante o encaminhamento de um ofício, e, por meio do *check list*, foram coletados os dados. O *check list* consiste num conjunto de informações presentes na ITG 2002 (R1) –



Entidades sem Finalidade de Lucros, que serviu como ferramenta de pesquisa para coleta de dados.

Jorge, Souza e Dalfior (2015, p. 8 e 9) elaboraram um *check list* que contém itens embasados na instrução técnica ITG 2002. Essa ferramenta serviu como instrumento para verificar se as demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades do terceiro setor estão em conformidade com essa instrução técnica. Conforme o *check list* reproduzido na tabela 4 a seguir:

Tabela 4: *Check list* ITG 2002 – Entidades sem Finalidade de Lucros

Item	Exigências Normativas	Adequação à Norma
1	As receitas e as despesas são reconhecidas conforme o princípio da competência?	
2	As doações e subvenções recebidas para custeio e investimentos estão sendo reconhecidas como receita no resultado conforme disposto na NBC TG07?	
3	As contas de receitas e despesas estão sendo registradas de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade?	
4	Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, estão sendo registradas em conta específica do passivo?	
5	As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parcerias e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas estão sendo registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?	
6	Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade foram registrados de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais?	
7	As entidades constituíram provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber?	
8	A entidade vem aplicando a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativo?	
9	A entidade apresentou o Balanço Patrimonial?	
10	A entidade apresentou a Demonstração do Resultado do Período?	
11	A entidade apresentou a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	
12	A entidade apresentou a Demonstração do Fluxo de Caixa?	
13	A entidade apresentou as Notas Explicativas?	
14	No Balanço Patrimonial, a denominação da conta “Capital” está Substituído por “Patrimônio Social”?	
15	No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras “lucro ou prejuízo” foram substituídas por “superávit ou déficit”?	
16	Na Demonstração do Resultado do Período, foram destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade?	
17	Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações foram classificadas nos fluxos das atividades operacionais?	

18	As Notas Explicativas apresentaram todos os itens mínimos exigidos pela ITG 2002?	
----	---	--

Fonte: Adaptado de Jorge, Souza e Dalfior (2015, p. 8 e 9).

Nessa tabela, a cada item analisado foi atribuído um código na coluna, cuja descrição é adequação à norma, código 0 (zero) para a entidade que não apresentou a informação, 1 (um) para aquelas que apresentaram, 2 (dois) cuja norma não é aplicável à entidade e 3 (três), pois não há dados suficientes para análise do Item.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

As entidades do terceiro setor, especialmente as fundações de direito privado, devem elaborar suas demonstrações contábeis conforme as normas de contabilidade específicas para cada entidade. Sendo assim, esta pesquisa teve como objetivo analisar as demonstrações contábeis e notas explicativas de 30 fundações de natureza jurídica privada referente ao ano de 2016, na região do Distrito Federal.

### 4.1 Dados da Pesquisa

A Tabela 1 a seguir demonstra o total de fundações classificadas por categoria para cada item analisado do *check list*. Classificadas nas seguintes categorias: Item Atendido (IA); Item não atendido (IN); Item Inaplicável (II); Dados Insuficientes (DI).

Tabela 5: Total de fundações classificadas em cada categoria.

Item	Exigências Normativas	IA	IN	II	DI
1	As receitas e as despesas são reconhecidas conforme o princípio da competência?	25	2	0	3
2	As doações e subvenções recebidas para custeio e investimentos estão sendo reconhecidas como receita no resultado conforme disposto na NBC TG 07?	25	3	2	0
3	As contas de receitas e despesas estão sendo registradas de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade?	20	10	0	0
4	Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, estão sendo registradas em conta específica do passivo?	14	16	0	0
5	As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parcerias e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas estão sendo registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?	12	10	7	1
6	Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade foram registrados de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais?	17	9	3	1
7	As entidades constituíram provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber?	7	16	7	0
8	A entidade vem aplicando a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativo?	10	17	1	2
9	A entidade apresentou o Balanço Patrimonial?	30	0	0	0
10	A entidade apresentou a Demonstração do Resultado do Período?	30	0	0	0
11	A entidade apresentou a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	29	1	0	0
12	A entidade apresentou a Demonstração do Fluxo de Caixa?	29	1	0	0
13	A entidade apresentou as Notas Explicativas?	29	1	0	0
14	No Balanço Patrimonial, a denominação da conta “Capital” está Substituído por “Patrimônio Social” ?	25	5	0	0
15	No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras “lucro ou prejuízo” foram substituídas por “superávit ou déficit”?	23	7	0	0
16	Na Demonstração do Resultado do Período, foram destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade?	7	21	2	0

17	Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações foram classificadas nos fluxos das atividades operacionais?	27	0	1	2
18	As Notas Explicativas apresentaram todos os itens mínimos exigidos pela ITG 2002?	11	19	0	0

Fonte: Adaptado de Jorge, Souza e Dalfior (2015, p. 8 e 9).

## 4.2 Estatística Descritiva

A Tabela 2 seguinte exhibe a frequência absoluta ( $F_i$ ) e frequência relativa ( $F_{ri}$ ) da amostra de 31 fundações de direito privado veladas pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT) extraídos das demonstrações contábeis de 2016. Os dados Amostrais se referem às respostas do *Check List* dos 18 Itens relacionados na Tabela 1.

Tabela 2: Frequência relativa da amostra

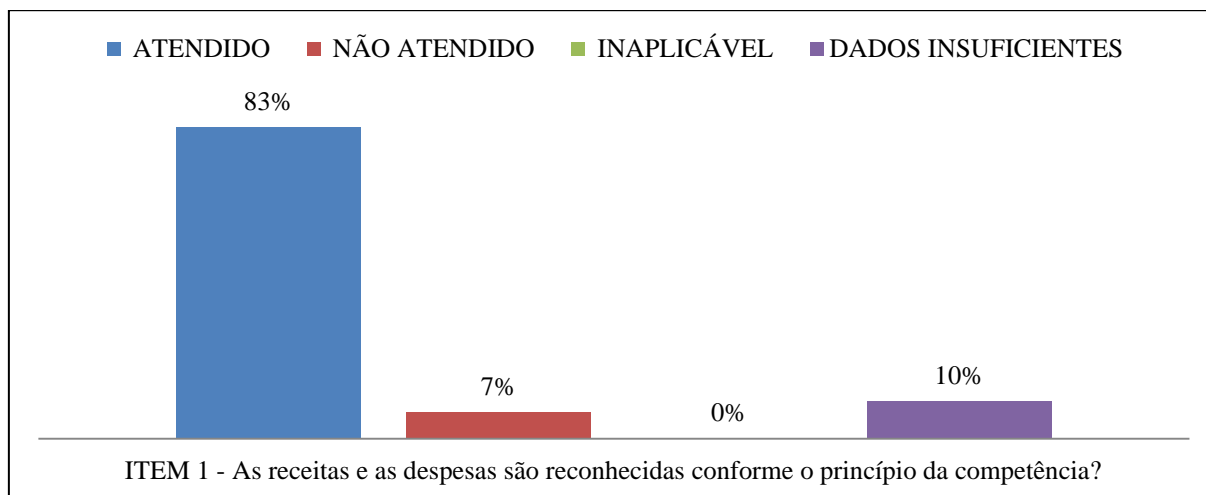
ITEM	Frequência Absoluta Frequência Relativa	Item Aplicado	Item Não Aplicado	Item Inaplicável	Dados Insuficientes
1	$f_1$	25	2	0	3
	$fr_1$	0,83	0,07	0,00	0,10
2	$f_2$	25	3	2	0
	$fr_2$	0,83	0,10	0,07	0,00
3	$f_3$	20	10	0	0
	$fr_3$	0,67	0,33	0,00	0,00
4	$f_4$	14	16	0	0
	$fr_4$	0,47	0,53	0,00	0,00
5	$f_5$	12	10	7	1
	$fr_5$	0,40	0,33	0,23	0,03
6	$f_6$	17	9	3	1
	$fr_6$	0,57	0,30	0,10	0,03
7	$f_7$	7	16	7	0
	$fr_7$	0,23	0,53	0,23	0,00
8	$f_8$	10	17	1	2
	$fr_8$	0,33	0,57	0,03	0,07
9 e 10	$f_{9 \text{ e } 10}$	30	0	0	0
	$fr_{9 \text{ e } 10}$	1,00	0,00	0,00	0,00
11 a 13	$f_{11 \text{ a } 13}$	29	1	0	0
	$fr_{11 \text{ a } 13}$	0,97	0,03	0,00	0,00
14	$f_{14}$	25	5	0	0
	$fr_{14}$	0,83	0,17	0,00	0,00
15	$f_{15}$	23	7	0	0
	$fr_{15}$	0,77	0,23	0,00	0,00
16	$f_{16}$	7	21	2	0
	$fr_{16}$	0,23	0,70	0,07	0,00
17	$f_{17}$	27	0	1	2
	$fr_{17}$	0,90	0,00	0,03	0,07
18	$f_{18}$	11	19	0	0
	$fr_{18}$	0,37	0,63	0,00	0,00

Fonte: Elaboração Própria.

A Tabela 2 servirá de base para elaborar os gráficos cujos valores demonstram a frequência relativa dos resultados obtidos com os 18 itens que são exigidos pela ITG 2002 por meio do *Check List*.

O Gráfico 1 a seguir demonstra se fundações privadas estão reconhecendo suas receitas e despesas de acordo com o princípio da competência, sabendo que os valores estão separados de acordo cada categoria.

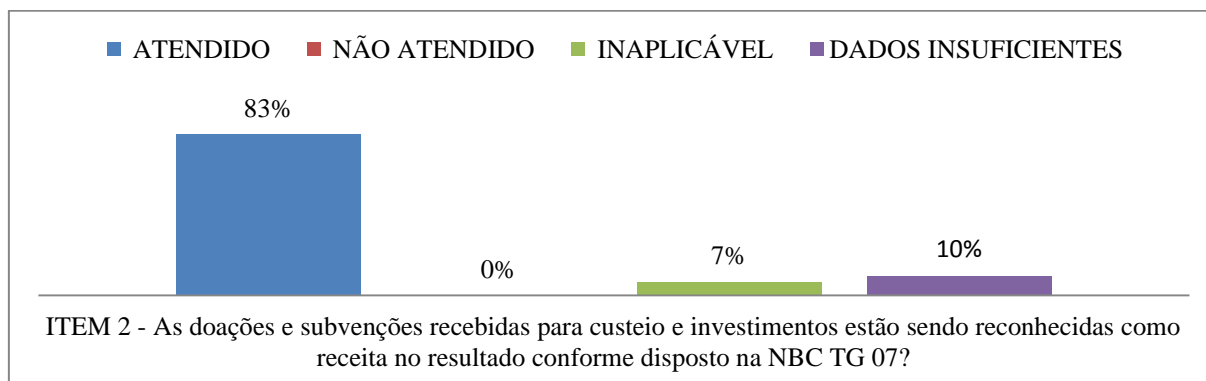
Gráfico 1: Frequência acumulada percentual que trata sobre regime de competência.



Fonte: Elaboração Própria.

Observando o gráfico 1 acima, percebe-se que 25 fundações de natureza jurídica privada, que representa aproximadamente 83% da amostra, reconhecem suas receitas e despesas de acordo com o princípio da competência. Por outro lado, apenas 2 fundações, representando cerca de 7% do total, utilizam o regime de caixa para o reconhecimento de suas receitas. Já os 10% restantes, mais precisamente, 3 entidades, não apresentaram informações suficientes para analisar o item 1.

Gráfico 2: Frequência acumulada percentual do reconhecimento das doações conforme NBC TG 07.



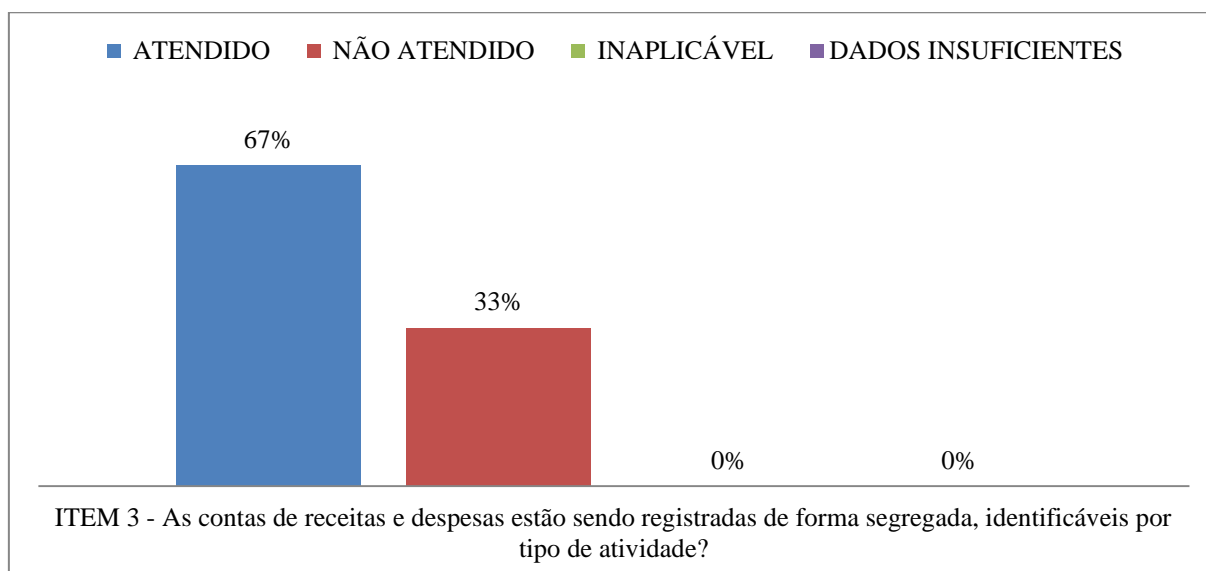
Fonte: Elaboração Própria.

O gráfico 2 refere-se ao reconhecimento no resultado das receitas provenientes de doações de pessoas jurídicas ou físicas, em valor pecuniário ou não, e as subvenções

governamentais, dessa forma, os benefícios concedidos pelo governo, para custeamento ou investimento, devem estar em obediência com a NBC TG 07. Esta norma trata da contabilização e divulgação das subvenções e assistências governamentais, portanto é de suma importância o cumprimento dessa norma, pois é possível identificar a origem dos recursos bem como manter o devido controle.

Verifica-se que boa parte das fundações estão em conformidade com item 2, representando 83% das fundações privadas, mas 10% dessas entidades não forneceram informações suficientes na demonstrações contábeis, pelo fato de não explicitar NE ou DRP se recebiam recursos dessa natureza. Já os 7% refere-se às entidades que não precisam aplicar esse item da norma, pelo fato delas não terem receita proveniente de doações ou subvenções governamentais.

Gráfico 3: Frequência acumulada percentual do registro das contas de resultado por tipo de atividade

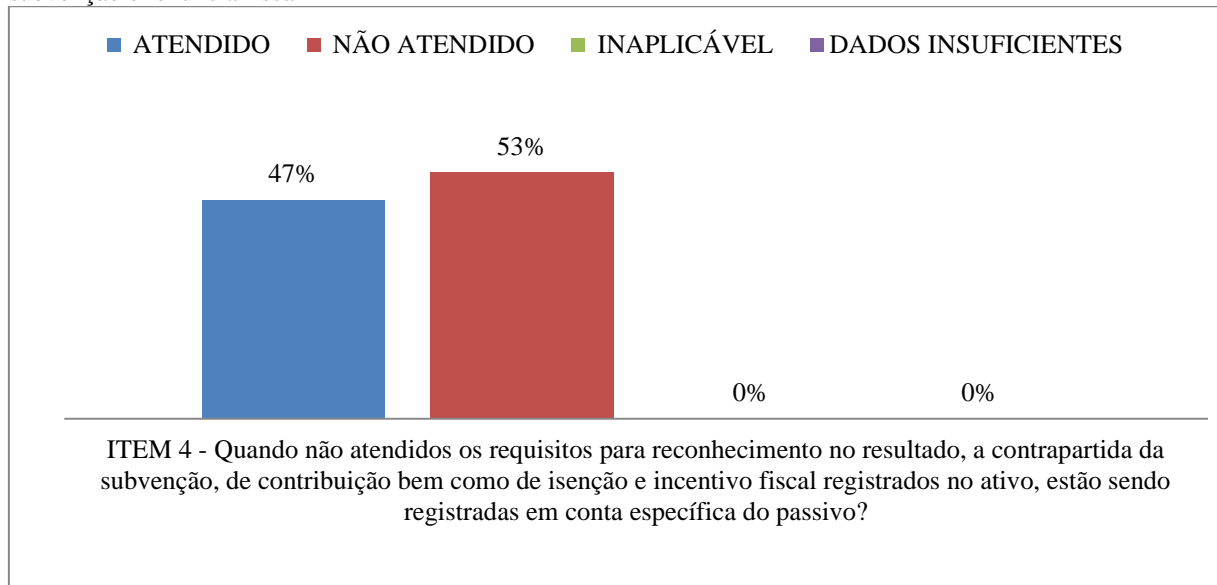


Fonte: Elaboração Própria.

A importância de segregar as contas de receitas e despesas por tipo de atividade é devido ao fato de possibilitar melhor controle e gestão, pois com essa segregação é possível identificar a evolução da aplicação do recurso na atividade ou no projeto, tornando também a informação mais clara e consequentemente gerando maior transparência.

Com este gráfico, observa-se que há uma menor aderência dessas entidades em seguir a norma, pois 20 fundações, que representa aproximadamente 67% do total, atendem o requisito do item 3. Já na categoria das entidades que não atendem a esse item, tem a representatividade de 33% desse total.

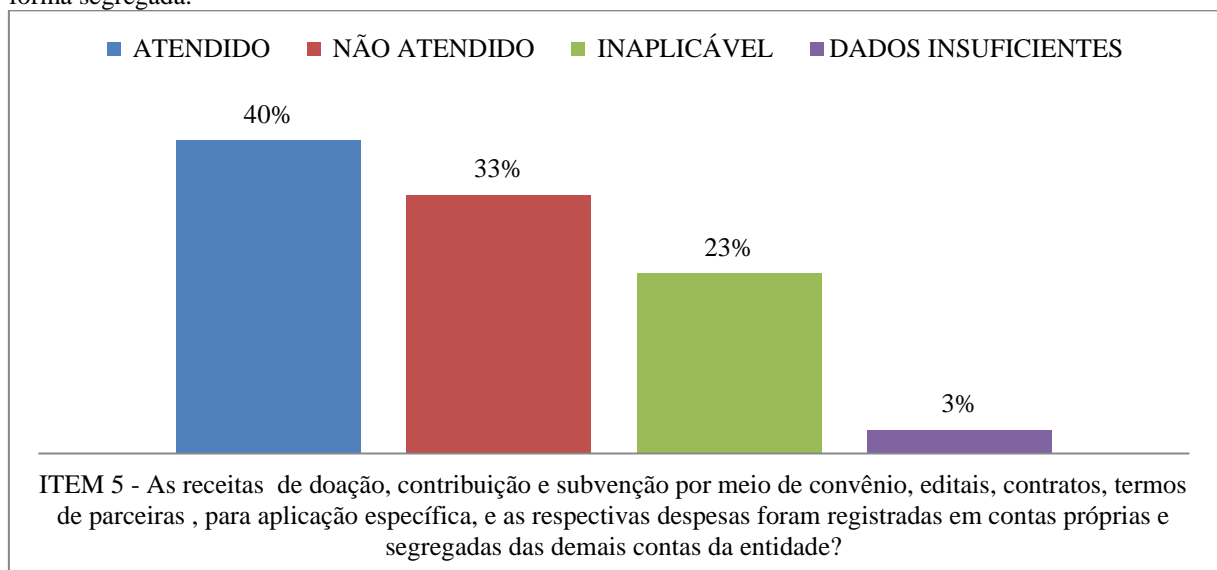
Gráfico 4: Frequência acumulada percentual do registro em conta específica do passivo da contrapartida da subvenção e renúncia fiscal



Fonte: Elaboração Própria.

Para melhor evidenciação e controle, é recomendado registrar em conta específica do passivo, como contrapartida de subvenções que não foram reconhecidas no resultado e que, portanto, permanecem ainda no ativo. Quanto à isenção e ao incentivo fiscal, recomenda-se que as renúncias fiscais sejam registradas como devidas fossem no passivo. Com base nessa tabela, por se tratar de uma norma complexa, 53% da amostra não aderiram essa norma, e, apenas, 47% registram em conta específica do passivo até que ocorra o reconhecimento. Ou, registram suas renúncias fiscais como se devido fossem.

Gráfico 5: Frequência acumulada percentual do registro segregado de contas patrimoniais e de resultados de forma segregada.

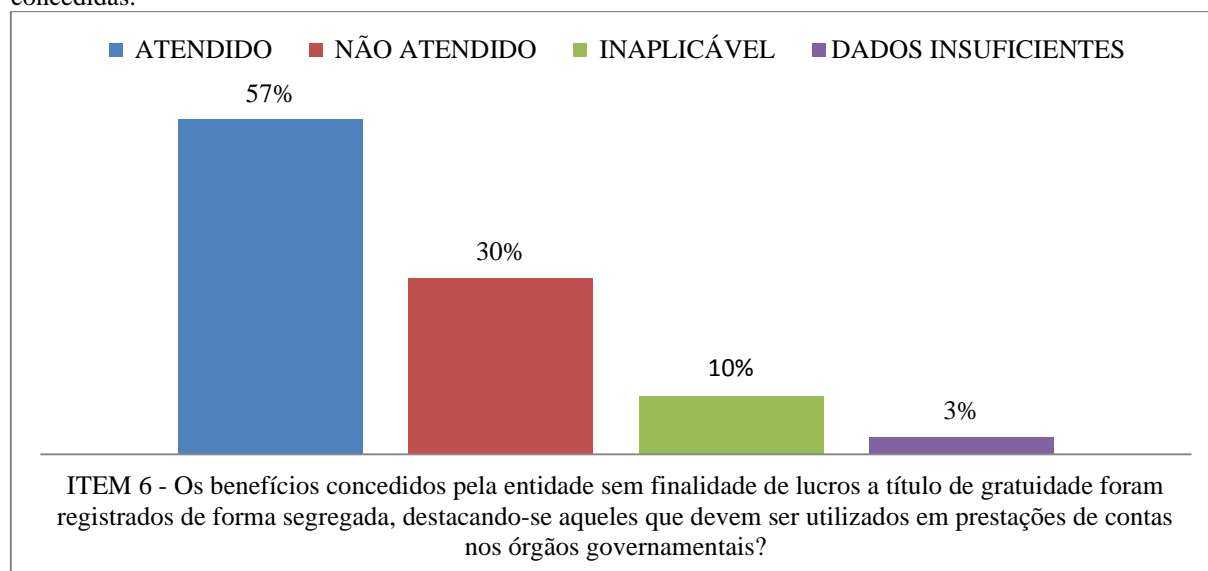


Fonte: Elaboração Própria.

Esse item recomenda o registro das receitas, despesas e as contas patrimoniais sejam segregadas em recursos com restrição e sem restrição, em que o primeiro refere-se aos

recursos para aplicação específica e no segundo a aplicação é livre. Conforme o gráfico 5 acima, há uma distribuição decrescente entre as categorias, em que 40% das entidades atendem ao requisito exigido no item 5, contribuído para melhor controle e transparência dos recursos com restrição que devem ser aplicados em atividades específicas. Representando 33% do total, estão às fundações que não aplicam esse item, consequente, prejudicando a interpretação das demonstrações contábeis por dificultar a identificação de quais são os recursos com destinação específica. A categoria em que a norma é inaplicável destina-se àquelas entidades que não recebem recursos com restrição, portanto não há necessidade de realizar segregação, representando 23% da amostra.

Gráfico 6: Frequência acumulada percentual do registro de forma segregada de gratuidades recebidas e concedidas.



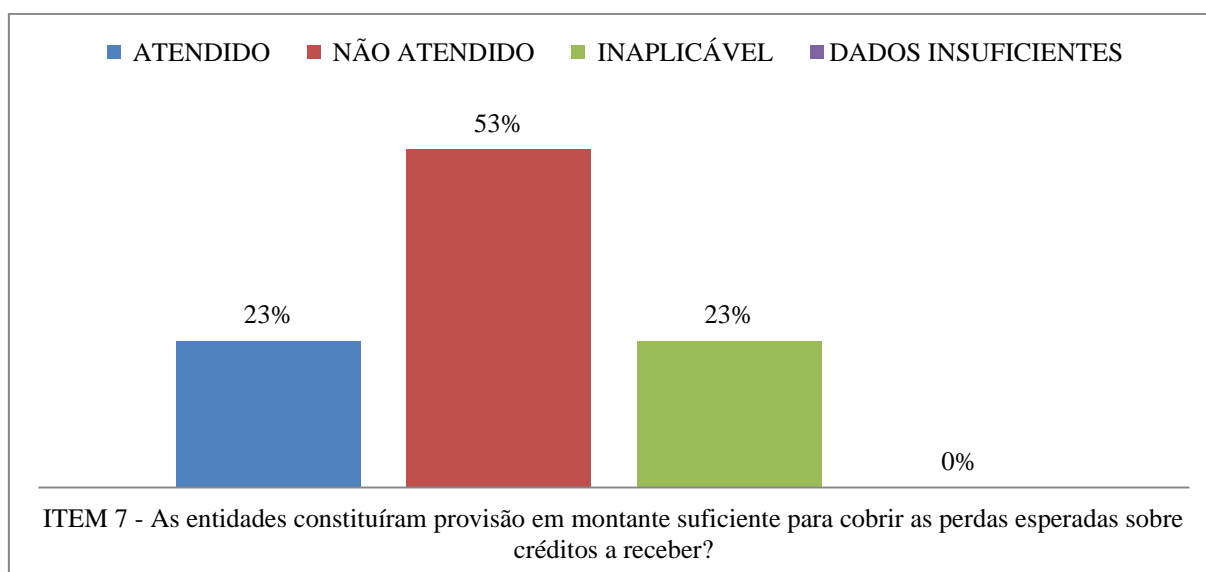
Fonte: Elaboração Própria.

Esse item recomenda que os benefícios concedidos como doações, bolsas concedidas, serviços prestados às pessoas físicas ou jurídicas, entre outros, devem ser destacados das concessões de gratuidades na renúncia fiscal que será utilizada em prestações de contas nos órgãos governamentais.

Com base no gráfico 6 acima, 57% das fundações privadas seguem essa recomendação normativa. Contudo 30% da amostra não atendem ao requisito, não acatando, portanto, a recomendação sugerida pela ITG 2002. Já os 10% refere-se às entidades que não concede benefícios com título de gratuidade, por fim, os 3% restantes das fundações não apresentaram dados suficientes para analisar o item.



Gráfico 7: Frequência acumulada percentual das entidades que constituíram PECLD.

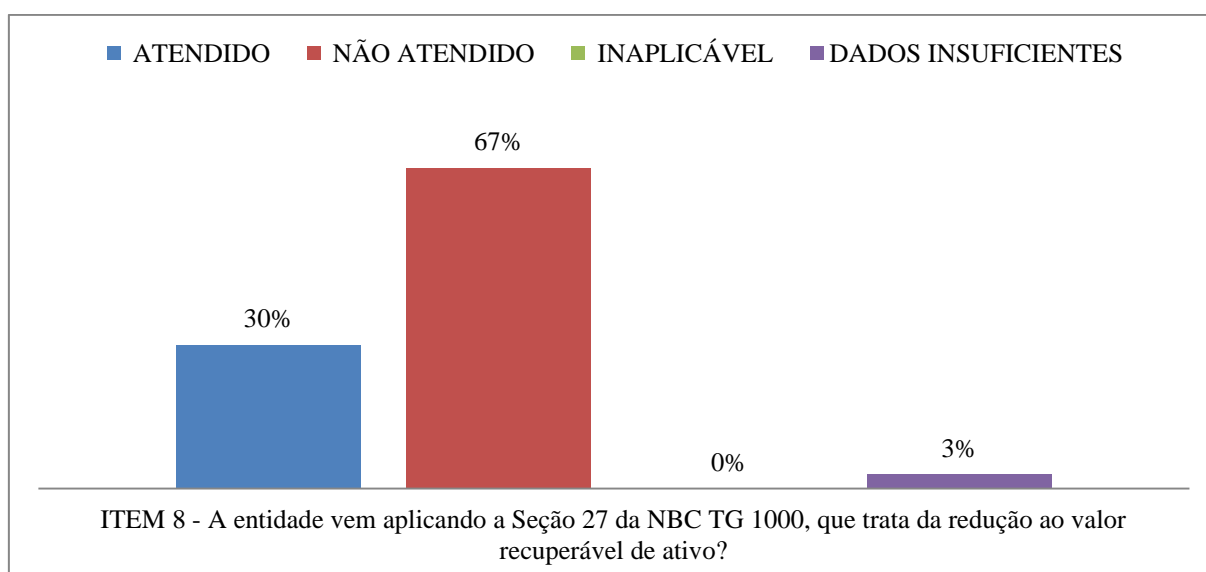


Fonte: Elaboração Própria.

Constituir provisão para cobrir as perdas esperadas sobre os créditos cuja liquidação seja duvidosa é de grande importância, por ser considerado um recurso que protege o risco de crédito da entidade, logo evitando futuras surpresas não esperadas.

Na análise do gráfico 7, é possível identificar que poucas entidades atendem esse item, em que apenas 23% das entidades constituíram provisão referente às perdas de créditos a receber e 55% não segue essa recomendação. Quanto aos 23%, refere-se às fundações privadas que não precisam constituir provisão para essa situação, uma vez que elas não têm saldos em suas contas a receber.

Gráfico 8: Frequência acumulada percentual da aplicação de redução ao valor recuperável.



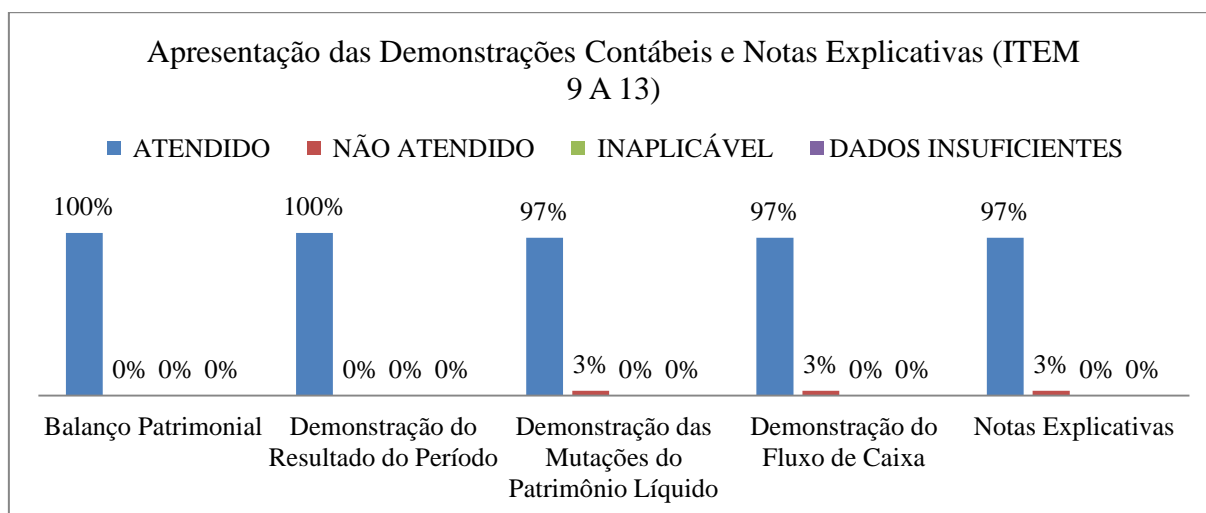
Fonte: Elaboração Própria.

A redução ao valor recuperável do ativo disposto na seção 27 da NBCT TG 1000 refere-se à perda por desvalorização, em que o valor contábil do ativo está acima do seu valor

recuperável. Nessa seção, especifica quais ativos que essa norma alcança, traz recomendações de quando usar, também trata da mensuração, reconhecimento e divulgação.

Verifica-se pouca aderência normativa referente ao item 8 do *check list*, sendo que apenas 33% das fundações privada atenderam ao requisito desse item. A categoria que não atenderam ao item representa 67% do total das fundações, as quais não realizaram o teste de *impairment* de ativos ou redução do valor recuperável.

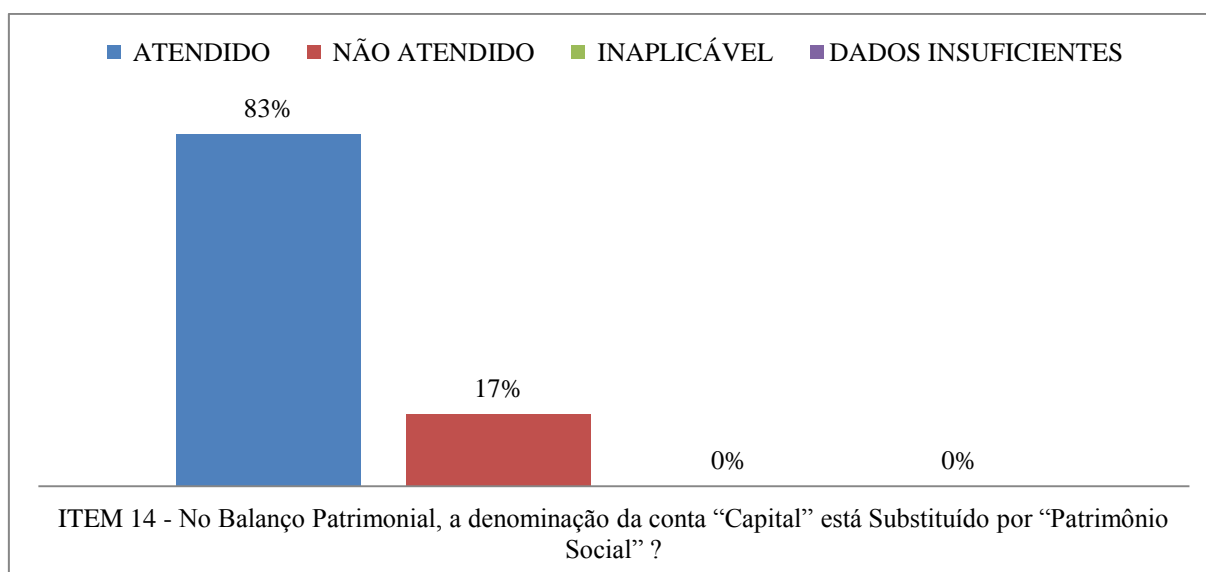
Gráfico 9: Frequência acumulada percentual da apresentação das demonstrações contábeis e notas explicativas.



Fonte: Elaboração Própria.

As demonstrações contábeis são informações que relata a real situação financeira da entidade em um determinado período, que por meio delas usuários internos ou externos a utilizam para tomada de decisão. Nesse gráfico, é possível verificar que quase todas as fundações privadas apresentaram suas demonstrações contábeis, com exceção de 3% que não divulgaram as Demonstrações de Mutação do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) e Notas Explicativas (NE). Na categoria de dados insuficientes que também representa 3%, apenas 1 entidade apresentou demonstrações financeiras referente ao período de 2015, apesar de estarem na tomada de prestação de contas referente ao ano de 2016.

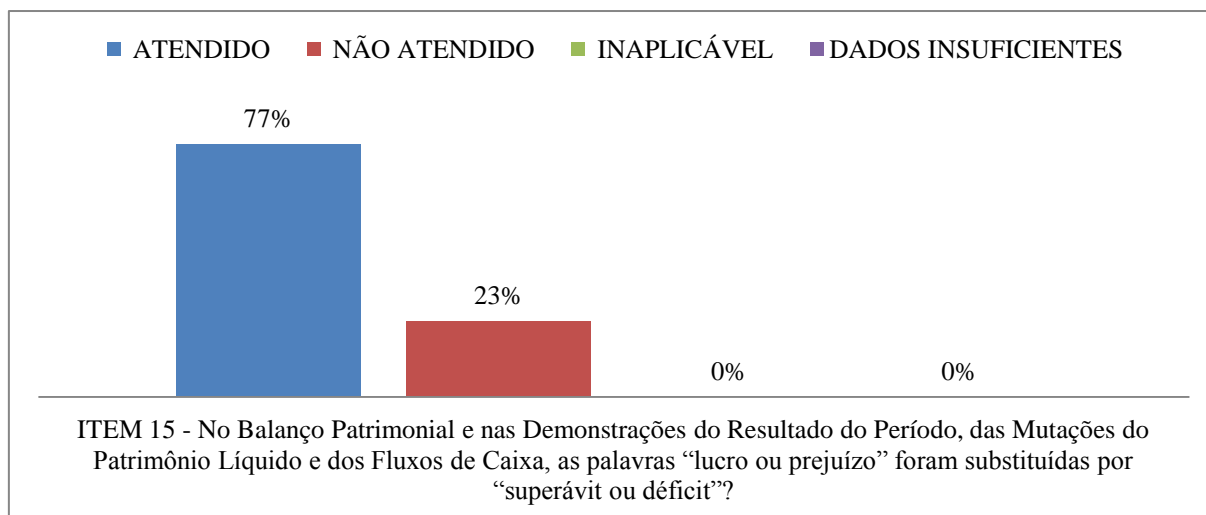
Gráfico 10: Frequência acumulada percentual da substituição de capital social por patrimônio social.



Fonte: Elaboração Própria.

Apesar de ser um item simples da ITG 2002 de ser aplicado, existem fundações privadas que não estão de acordo essa norma. Observa-se que 17% das entidades analisadas não realizou a substituição da denominação da conta Capital Social por Patrimônio social em suas demonstrações contábeis, principalmente, no balanço patrimonial.

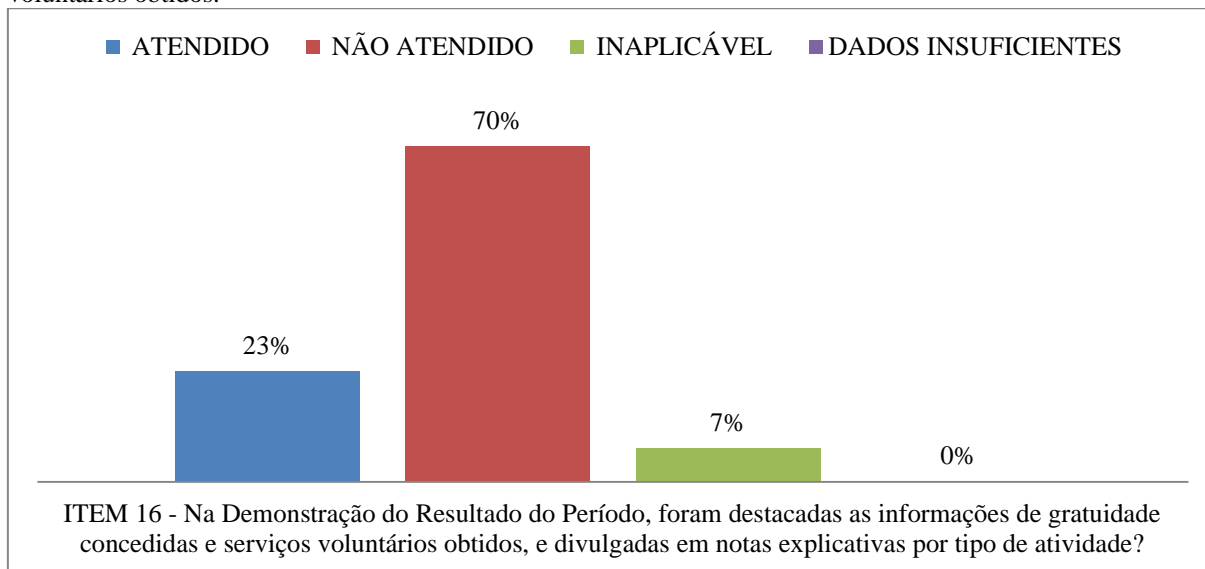
Gráfico 11: Frequência acumulada percentual da substituição do termo lucro e prejuízos por superávit e déficit.



Fonte: Elaboração Própria.

De acordo com a ITG 2002, as entidades sem finalidade de lucros devem substituir os termos lucro ou prejuízo por superávit e déficit, por se tratar de entidades que não visam o lucro e em vista disso é vedado para essas entidades distribuir os lucros. No gráfico 11, observa-se que as fundações privadas não atenderam a esse item simples de compreensão, representando 23% do total da amostra.

Gráfico 12: Frequência acumulada percentual do destaque e divulgação de gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos.

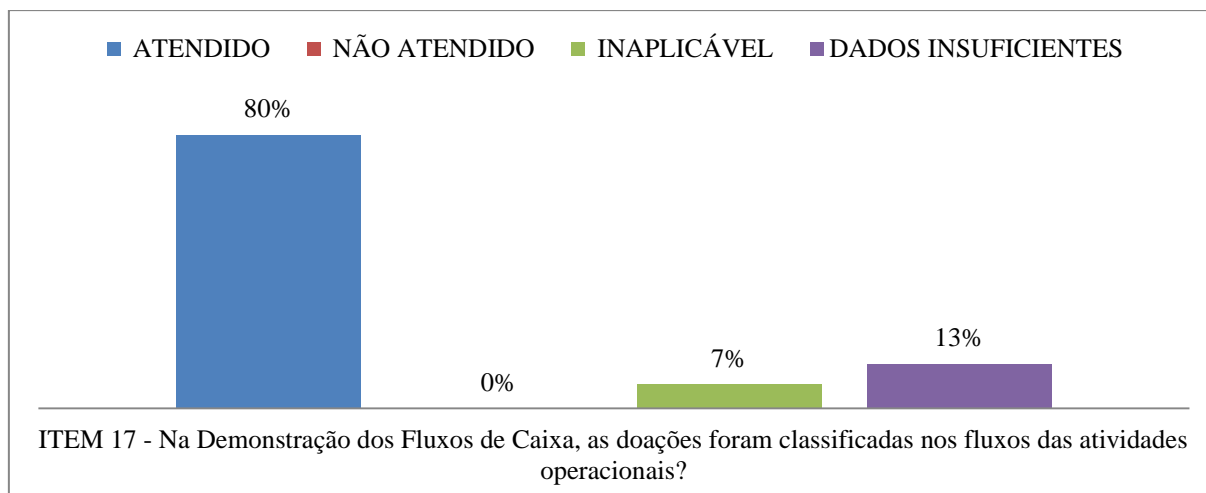


Fonte: Elaboração Própria.

De acordo com esse gráfico, poucas fundações divulgam as gratuidades concedidas, ou benefícios concedidos, portanto prejudicando a melhor compreensão das informações para os usuários. Quanto aos serviços voluntários, que é uma atividade não remunerada, recomenda-se que efetue o registro como se tivesse ocorrido a despesa, e como contrapartida registro da obrigação no passivo que é extinta quando ocorre a transferência para o resultado, portanto, as duas contas de resultado se anulam.

Com base no gráfico 12, verifica-se que 23% atendem a recomendação normativa, contudo 70% da amostra não atendem o item 16, tornando a informação menos clara a respeito das atividades desenvolvidas na entidade. Já os 7% é referente àquelas fundações que não concede gratuidade e também não recebe serviços voluntários de terceiros, por isso, não surgindo a necessidade destacar tais informações.

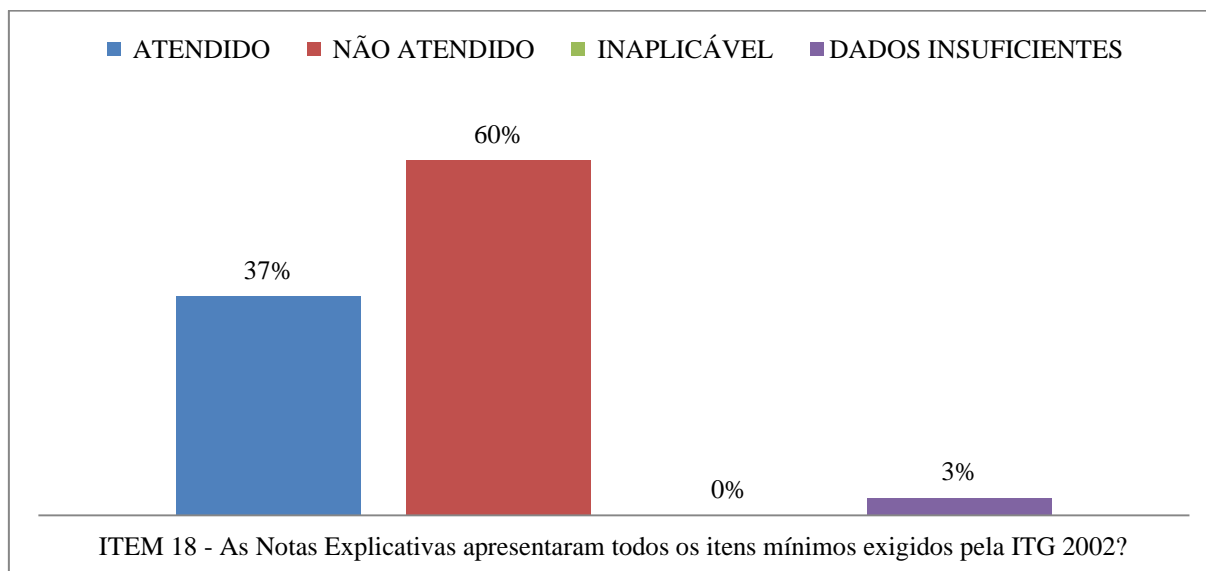
Gráfico 13: Frequência acumulada percentual da classificação de doações na demonstração de fluxo de caixa.



Fonte: Elaboração Própria.

Verifica-se que 80% das fundações privadas atendem ao requisito do item 17, classificando as receitas provenientes de doações na atividade operacional, contudo não foi possível verificar se 13% da amostra atendem ao item, pois apresentaram informações insuficientes na NE ou DRP para observar se estavam seguindo a recomendação da ITG 2002. Quanto aos 7% restante da amostra não aplicam essa norma por não receber receitas provenientes de doações.

Gráfico 14: Frequência acumulada percentual da informação mínima exigido na nota explicativa



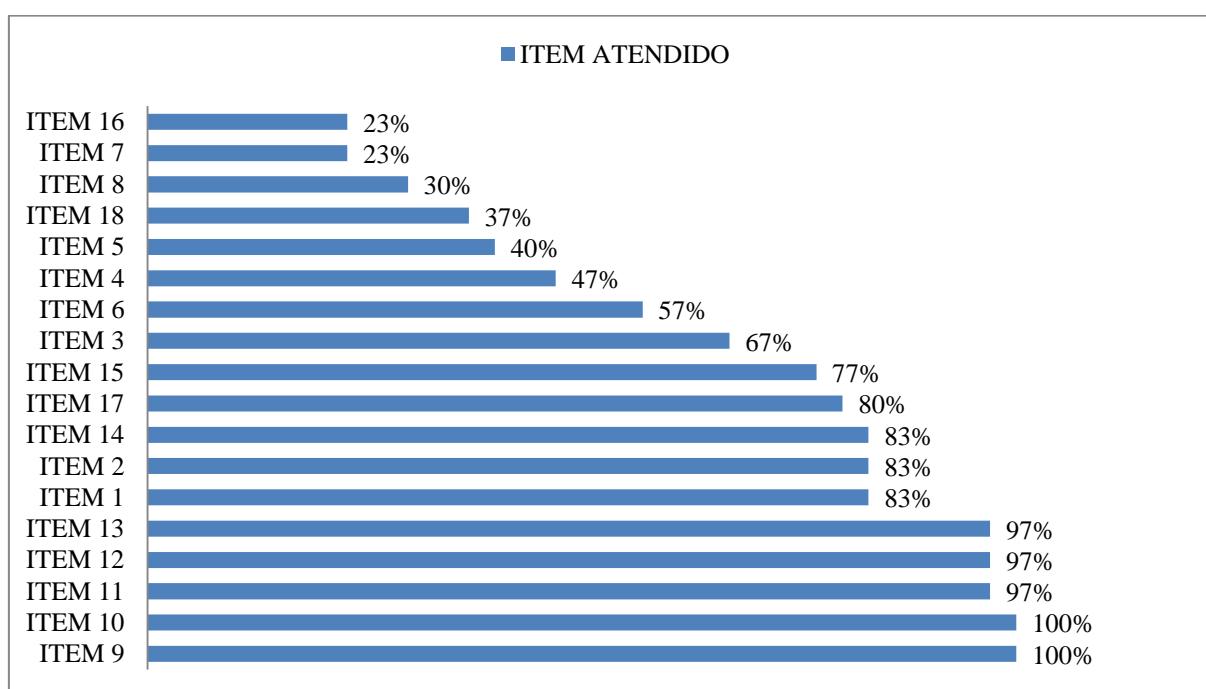
Fonte: Elaboração Própria.

As notas explicativas são informações extremamente importantes, pois elas auxiliam o usuário compreender melhor as demonstrações contábeis, fornecendo informações específicas de determinadas contas ou situações pelas quais a entidade se encontra.

De acordo com esse gráfico, verifica-se que 37% das entidades que apresentam todos os requisitos mínimos exigidos pela ITG 2002. Percebe-se também que 60% da amostra não atenderam ao item 18, em vista disso, torna-se dificultoso a compreensão do contexto por trás das demonstrações contábeis, pelo fato de que as notas explicativas fornecerem informações com maior detalhamento sobre as fundações da amostra. Os 3% refere-se a fundação que não apresentou as NE na prestação de contas ao MPDFT.

O gráfico 15 a seguir demonstrará cenário geral da análise, demonstrando, portanto, apenas as entidades que seguem a recomendação técnica da ITG 2002.

Gráfico 15: Cenário geral das fundações privadas que atendem a cada item do check list.



Fonte: Elaboração Própria.

No aspecto geral, pelo menos 50% das fundações privadas seguem a recomendação contábil da ITG 2002 referente a 12 itens do *check list*, que representa 67%. No entanto, menos de 50% não atendem os outros 6 itens. Que são de imprescindíveis para a qualidade da informação contábil, por exemplo, o Item 18 refere-se se a entidade, ao elaborar as notas explicativas, apresentou o mínimo exigido por essa instrução técnica contábil.

Nisso, é possível verificar que as fundações privadas da amostra estão em conformidade com boa parte da ITG 2002, no entanto, os resultados não são satisfatórios, pois esta norma está em vigor desde 2012, esperava-se maior aderência delas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O terceiro setor é composto por entidades sem finalidade lucrativa visando o interesse social, que desempenham um papel fundamental para a sociedade brasileira, atuando em áreas importantes como na assistência social, cultura, educação, saúde, meio ambiente, entre outras, em prol ao bem-estar social. Essas entidades têm uma representatividade na economia brasileira, perfazendo montante de 290,7 mil entidades constituídas sob a forma de fundação privada ou associação sem fins lucrativos em 2010, contribuindo para o crescimento da economia, por meio de suas atividades que geram milhares de empregos, e desenvolvimento social.

Para as entidades conseguirem alcançar suas finalidades, manterem-se ativas e investirem em novos projetos de interesse social, necessitam de colaboradores para realizar as atividades e recursos financeiros para custeamento e investimento, que, por muitas vezes, originam-se de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção.

Em contrapartida pela doação desses recursos, doadores exigem que essas entidades de interesse social comprovem a destinação desses recursos para verificar se estão desenvolvendo as atividades que se comprometeram em desenvolver, portanto, solicitando maior transparência das prestações de contas dessas organizações. Sendo assim, o CFC aprovou a ITG 2002, norma específica para entidades desse cunho, buscando uma padronização na elaboração das demonstrações contábeis, sendo instrumento de orientação técnica aos profissionais da contabilidade.

Em vista disso, a pesquisa teve como objetivo analisar conjunto de demonstrações contábeis de 30 fundações, no Distrito Federal, coletadas a partir da prestação de contas ao MPDFT em 2016 e verificar se elas atendem ao mínimo exigido pela ITG 2002. Para isso, foi utilizado um *Check list* elaborado por Jorge, Souza e Dalfior (2015, p. 8 e 9) que contém 18 itens referentes a essa norma contábil, cujas respostas foram classificadas em Item Atendido (IA), Item Não Atendido (IN), Item Inaplicável (II) e Dados Insuficientes (DI).

Os resultados da análise revelaram que todas as entidades apresentaram as demonstrações contábeis exigidas pela ITG 2002, com exceção de uma fundação que não apresentou DMPL, DFC e NE. Quanto aos itens 14 e 15 - representando 83% e 77% respectivamente - que recomenda alterações simples acerca da denominação das rubricas contábeis, boa parte das fundações aderiram à orientação técnica, realizando as devidas alterações.

Nos itens 1 e 2, que diz a respeito do reconhecimento das receitas e despesas, a análise revela que 83% segue a interpretação técnico, a qual orienta reconhecer as receitas e despesas pelo regime de competência e, no segundo item, reconhecimento das doações e subvenções, conforme disposto da NBC TG 07. No item 17, verificou-se que 80% das fundações classificaram as doações no fluxo de caixa operacional. Já no item 3, revela que 67% da amostra registram, nas suas demonstrações contábeis, as receitas e despesas segregando-as por tipo de atividade.

Em aspecto geral, mais de 50% das fundações da amostra atendem pelo menos 12 itens do *check list* de um total de 18 itens. Contudo, quanto aos 6 itens restantes, menos de 50% das fundações privadas atenderam a esses itens. Em que apenas 23% destacam na DRP as gratuidades concedidas e serviços voluntários recebidos e constituem prisão de créditos de liquidação duvidosa. Outro item que poucas fundações estão em adequação a ITG 2002, é a apresentação dos itens mínimos exigidos na NE, em que apenas 37% seguiram a recomendação técnica.

Os achados da pesquisa não podem ser generalizados em função do pequeno tamanho da amostra, no entanto os resultados são significativos visto que, em aspectos gerais, as fundações seguem a recomendação da ITG 2002. Como sugestão de futuras pesquisas, sugere-se analisar a aderência da norma em outras regiões, traçar um comparativo entre as entidades que aderiram a essa norma.



## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Civil Brasileiro**. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)> Acesso em: 02 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 25 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 25 out. 2017.

CABRAL, E.H.S. **Terceiro setor: gestão e controle social**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, D.N. **Gestão e sustentabilidade**: Um estudo multicascos em ongs ambientalistas em minas gerais. 2006. 157 f. Dissertação (Mestre em Administração) – Centro de Pós-graduação e Pesquisa em Administração da Universidade de Federal Minas Gerais, Belo Horizonte. 2006. Disponível em: <[http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/CSPO-6VDHWP/m04032006dndc\\_debora.pdf?sequence=1](http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/CSPO-6VDHWP/m04032006dndc_debora.pdf?sequence=1)> Acesso em: 15 out. 2017

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 26 (R1)**: Apresentação das Demonstrações Contábeis. Publicada em 02/12/11. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>> Acesso em: 20 nov. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 07 (R1)**: Subvenção e Assistência Governamentais. Publicada em 17/12/2009. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2013/NBCTG07\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/NBCTG07(R1))> Acesso em: 01 nov. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 1000**: Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Publicada em 17/12/2009. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001255](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255)> Acesso em: 1 nov. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2002 (R1):** Entidades sem Finalidade de Lucros. Publicada em 02/09/15. Disponível em:

<[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002%28R1%29](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002%28R1%29)>

Acesso em: 01 ago. 2017.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Terceiro Setor:** Guia de Orientação para o Profissional da Contabilidade. Porto Alegre, 2016. Disponível em: < [http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_3setor.pdf](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf)> Acessado em: 12 out. 2017.

FERNANDES, R.C. **PRIVADO PORÉM PÚBLICO:** O Terceiro Setor na America Latina. 2ªed. Rio de Janeiro: Relume Dumará,1994. 156.p.

FRANÇA, J. A. et al.(Coord.) **Manual de procedimentos para o terceiro setor:** aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC : FBC : Profis, 2015. Disponível em:

<[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo\\_MTS\\_web.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf)>

Acesso em: 12 out. 2017.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4ªed. São Paulo: Editora Atlas, 2002. 176.p.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: Tipos Fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.35, n.3, p.20-29. Mai/jun.1995.

GRAZZIOLI, A. et al. **Organizações da sociedade civil – associações e fundações:** Constituição, estrutura, funcionamento e remuneração de dirigentes. Brasília. 2017.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As Fundações Privadas e Associações sem fins Lucrativos no Brasil 2010.** Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=280897>>.

Acesso em 18 out. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, et al. **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

JACQUES, F. V. et al. Formas de financiamento do terceiro setor. **Revista do instituto de ciências econômicas, administrativas e contábeis**, Rio Grande, v.18, n.1, p. 56-65,2014. Disponível em: < <http://repositorio.furg.br/handle/1/5336>>. Acessado em: 01 out. 2017.

JORGE, Alessandro; SOUZA, Carlos A. de; DALFIOR, Vanda A. Oliveira. **Análise da conformidade das demonstrações contábeis das Fundações de Apoio as Universidades Públicas no Brasil**. XII SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 28 a 30 de outubro de 2015. Disponível em:

<<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512240.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2017.

OLIVEIRA, I. M. S. **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do terceiro setor brasileiro**. 2009. 106 f. Dissertação (Mestre em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, Recife. 2009. Disponível em: <<http://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4961>>. Acesso em: 29 set. 2017.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, C.E.G. Gestão, legislação e fonte de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. **Revista de administração pública**, Rio de Janeiro, v.44, n.6, p. 1301-25, nov/dez. 2010.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3o ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da Universidade Federal de Santa Catarina, 2001. 121p

SOUZA, G. P. D. de. **Evidenciação contábil: Uma análise do cumprimento da ITG 2002 nas demonstrações contábeis das entidades de interesse social de Natal/RN**. 2016. 48 f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal. 2016. Disponível em:

<<https://monografias.ufrn.br/jspui/handle/123456789/3848>> Acesso em: 15 set. 2017.

VOESE, S.B. REPTCZUK, R. M. Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor. **ConTexto**, Porto Alegre, v.11, n.19, p. 31-42, 1º semestre 2011.